

Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti

di Gianmarco Dellabartola (*)

La **sentenza** della Corte di Giustizia UE, **causa C-298/16 del 2017**, affronta il difficile tema dell'equilibrio fra garanzia del diritto di difesa del contribuente - ed in particolare, del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario - ed esigenze di riservatezza del procedimento stesso vantate dall'Amministrazione finanziaria nonché di tutela dei terzi. Anticipando le conclusioni cui sono giunti i giudici europei, è stato stabilito il principio secondo cui il **diritto di accesso** da parte dei **contribuenti**, anche se esercitato **antecedentemente** all'emissione di un **provvedimento impositivo**, deve essere generalmente consentito, potendo essere **negato solo** ove sussistano "obiettivi di **interesse generale**" da contrapporre agli interessi dei soggetti richiedenti l'accesso. Tale principio avrà significative ripercussioni nell'ordinamento interno.

La questione pregiudiziale sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia dell'Unione Europea è stata sollevata nell'ambito di una controversia relativa a due avvisi di accertamento ai fini IVA emessi dall'Amministrazione finanziaria rumena nei confronti dei coniugi I., con cui la prima aveva contestato ai secondi l'abitudine dell'attività economica da questi esercitata (*i.e.* promotori immobiliari) e la conseguente assoggettabilità ad IVA delle operazioni attive da essi realizzate (73 compravendite immobiliari nell'arco di pochi anni di attività).

Nello svolgere le proprie difese, i coniugi I. hanno eccepito la violazione del proprio diritto di difesa perpetrata dall'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, infatti, negando loro l'accesso a tutte le informazioni, dati e notizie - raccolti anche presso soggetti terzi - nell'ambito del procedimento amministrativo preliminare conclusosi con l'adozione del verbale di verifica fiscale e dei due avvisi di accertamento, avrebbe impedito ai ricorrenti di esercitare un adeguato diritto di difesa e/o di manifestare utilmente il proprio punto di vista prima dell'emissione dei provvedimenti impositivi.

Il giudice adito, al fine di risolvere tale controversia, ha sospeso il procedimento e sottoposto

alla Corte di Giustizia la questione se sia conforme al diritto di difesa del singolo - tutelato (anche) a livello comunitario - l'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un provvedimento impositivo senza aver previamente fornito la possibilità al contribuente di accedere all'insieme di informazioni, notizie e dati non di dominio pubblico raccolti nel corso del procedimento amministrativo che ha condotto all'emanazione degli atti impositivi contestati.

La sentenza dei giudici comunitari

I giudici comunitari, con la sentenza causa C-298/16 del 2017 (1), hanno dapprima rilevato che "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio" e che "in forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione" tutte le volte in cui siano assunte deci-

(*) *Avvocato in Rimini e Roma*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

sioni da parte delle Amministrazioni degli Stati membri che ricadono nell'ambito di applicazione del diritto comunitario (2).

Inquadrate e definite il diritto invocabile nella fattispecie, i medesimi giudici hanno poi aggiunto che spetta ai singoli Stati membri stabilire le modalità con le quali tale principio comunitario deve essere garantito, a condizione tuttavia che siano rispettati i principi di equivalenza (ossia parità di trattamento tra procedimenti interni e procedimenti aventi ad oggetto materie armonizzate) ed effettività (ossia possibilità di esercitare i diritti garantiti dall'Unione Europea senza ostacoli che ne rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio).

Calando poi tali principi nella fattispecie concreta, la Corte di Giustizia ha rilevato che il diritto rumeno rispetta senza dubbio il principio di equivalenza, in quanto non differenzia i diritti dei contribuenti in ragione del comparto impositivo di volta in volta in rilievo. Quanto invece al principio di effettività, la Corte ha osservato che, per esercitare il diritto di difesa e manifestare utilmente il proprio punto di vista, è strettamente necessario per il contribuente conoscere tutti gli elementi fondanti la contestazione che l'Amministrazione finanziaria intende avanzare anche già nel corso del procedimento amministrativo-tributario, al fine "di fornire spiegazioni o di far valere i loro motivi rispetto al punto di vista dell'Amministrazione tributaria" (3). Tale diritto però, prosegue la Corte, non è "una prerogativa assoluta", ma può essere limitato nella misura in cui siano presenti "obiettivi di interesse generale" (4) da contrapporre agli interessi vantati dai richiedenti l'accesso, idonei a consentire

all'Amministrazione finanziaria di precludere l'accesso ai dati e alle informazioni contenuti nel fascicolo del procedimento amministrativo. A titolo esemplificativo, tra gli obiettivi di interesse generale, la Corte cita i "requisiti di riservatezza" o il "segreto professionale" (5), che devono prevalere sul diritto di difesa (*sub specie* "diritto di accesso") del contribuente.

La normativa interna e la giurisprudenza in tema di accesso agli atti del procedimento tributario

Ai sensi dell'art. 22, comma 1, lett. a), della Legge 7 agosto 1990, n. 241 (6) ("Legge n. 241/1990"), il diritto di accesso è definito come "il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi".

In tema di partecipazione del contribuente al procedimento di formazione dell'atto impositivo tributario e diritto di accesso agli atti endoprocedimentali, il legislatore nazionale ha introdotto fortissime limitazioni volte ad escludere, in capo ai contribuenti, le numerose facoltà garantite ai privati dalla citata Legge n. 241/1990. Infatti, il capo III di tale Legge, che reca disposizioni in tema di partecipazione al processo amministrativo da parte dei privati, non è applicabile al procedimento tributario (in tal senso l'art. 13, comma 2, di tale Legge). Del pari, a seguito delle modifiche apportate dagli artt. 15, 16 e 17 della Legge n. 15/2005 (7), l'art. 24, comma 1, lett. b), della medesima Legge n. 241/1990, stando alla sua formulazione letterale, esclude *tout court* il diritto di accesso nel procedimento tributario (8), prevedendo espressamente che "il diritto di accesso è escluso ... nei procedimenti tri-

(2) Così il punto 26 della sentenza.

(3) Così il punto 33 della sentenza.

(4) Così il punto 35 della sentenza.

(5) Così il punto 36 della sentenza.

(6) Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

(7) Per una disamina delle modifiche apportate alla disciplina del diritto d'accesso da tale legge si veda L. Ferlazzo Natoli - F. Martines, "La Legge n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. *In claris non fit interpretatio?*", in *Rass. trib.*, n. 5, settembre-ottobre 2005, pag. 1490.

(8) Sul punto sia consentito un parallelo con la legislazione rumena, reso agevole grazie alla sentenza in commento. Tale

ordinamento, quanto a garanzie per i contribuenti, si rivela maggiormente in linea con la giurisprudenza europea e, se possibile, più evoluto rispetto al nostro. Infatti, anzitutto l'A.f. rumena ai sensi dell'art. 101 del Codice di procedura tributaria deve preventivamente informare il contribuente dell'avvio di una verifica fiscale nei suoi confronti mediante apposito avviso, similmente a quanto previsto per il procedimento amministrativo dall'art. 7 della Legge n. 241/1990, come detto inapplicabile al procedimento tributario; inoltre, prima della chiusura della verifica, l'A.f. rumena deve presentare un "progetto del verbale di verifica fiscale" in relazione al quale il contribuente può utilmente esprimere il proprio punto di vista, anche qui in maniera simile a quanto previsto dall'art. 9 della Legge n.

butari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”.

Tale ultima previsione potrebbe ai più apparire giustificata dall'esigenza di garantire la riservatezza del procedimento di formazione del provvedimento impositivo. Ma come è stato acutamente osservato (9), la norma in questione non sembra affatto essere sorretta da tale esigenza, bensì piuttosto dal-

la peculiarità dell'ordinamento tributario rispetto agli altri settori dell'ordinamento. Difatti, l'art. 24 della Legge n. 241/1990 non si limita a precludere il diritto di accesso nei procedimenti tributari, ma prevede che per essi “restano ferme le particolari norme che li regolano”, lasciando così aperto uno “spazio” per l'eventuale previsione di una peculiare modalità per l'esercizio dell'accesso in materia tributaria. Purtroppo spiace rilevare che nell'ordinamento tributario non vi è una particolare disposizione che regoli il diritto di accesso nella fase procedimentale da parte dei contribuenti (10).

Per vincere le resistenze storicamente opposte dall'Amministrazione finanziaria alle istanze di accesso agli atti del procedimento tributario avanzate dai contribuenti, è dovuto intervenire

LA GIURISPRUDENZA

Diritto di accesso nei procedimenti tributari
Il Consiglio di Stato ha sancito che il **divieto del diritto di accesso** agli atti nei **procedimenti tributari** deve intendersi limitato alla fase di **pendenza** del procedimento tributario medesimo, **non** rilevandosi esigenze di **“segretezza”** nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del **provvedimento definitivo** di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli **elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo.**

a più riprese il Consiglio di Stato. I massimi giudici amministrativi, infatti, sono giunti in soccorso dei contribuenti fornendo un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni in tema di diritto di accesso, garantendo l'esercizio di tale diritto allorché il procedimento amministrativo possa ritenersi terminato, ossia successivamente all'emissione dell'atto im-

positivo. In particolare, con il *leading case* di cui alla decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008, i giudici di Palazzo Spada hanno sancito che il divieto di cui all'art. 24, comma 1, lett. b), della Legge n. 241/1990 deve intendersi limitato “alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di ‘segretezza’ nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento (11) definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo”. Se si seguisse la tesi più restrittiva propugnata dall'Amministrazione finanziaria, infatti, si giungerebbe alla “singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria - pur nella più lata accezione della ‘ragion fiscale’ - senza neppure

241/1990 in tema di facoltà di intervento nel procedimento da parte del cittadino (anch'esso, come detto, inapplicabile al procedimento tributario). Tali disposizioni, ed in particolare quest'ultima, colpevolmente assente nel nostro ordinamento, permettono di garantire il famigerato contraddittorio endoprocedimentale preventivo in materia tributaria stabilito dalla CGE a partire dalla sentenza Sopropè e ulteriormente sviluppato con la sentenza Kamino. A ben vedere, tali principi non sarebbero neppure di difficile traslazione nell'ordinamento interno, essendo già previsto in campo sanzionatorio dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 un efficace contraddittorio preventivo attuato mediante l'emissione di un atto di contestazione in relazione al quale il contribuente può utilmente esprimere il proprio punto di vista prima di essere colpito dal provvedimento sanzionatorio definitivo. Sarebbe sufficiente estendere tale meccanismo a tutti i comparti impositivi e divenire così *compliant* con gli obblighi di contraddittorio preventivo imposti dalla CGE, superando così le disegualianze attualmente presenti fra imposte armonizzate (per i quali il contraddittorio è obbligatorio) e imposte non armonizzate (per le quali è obbligatorio ove previsto da specifiche disposizioni di legge).

(9) Così M. Basilavecchia - M. Di Siena - R. Lupi, “I principi generali del diritto amministrativo ‘salvano’ l'accesso agli atti tributari”, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2009, pag. 47.

(10) È bensì vero infatti che l'art. 7, comma 1, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) obbliga l'Amministrazione finanziaria ad allegare gli atti richiamati in motivazione, ma è altresì vero che ciò a volte non risulta affatto sufficiente al fine di esercitare compiutamente il diritto di difesa. Vi sono documenti, pressoché mai allegati agli atti impositivi, che sono decisivi al fine del corretto esercizio di tale diritto quali ad esempio: i pareri interni forniti dalle Direzioni Regionali (e non allegati al provvedimento di diniego all'istanza di autotutela) per valutare il corretto esercizio del potere di autotutela da parte degli Uffici; la richiesta di copie di processi verbali di constatazione elevati nei confronti di soggetti terzi rispetto al richiedente ma il cui accesso sia portatore di un concreto interesse; gli esiti dei c.d. controlli di coerenza esterna e i “controlli incrociati” a fornitori o clienti dell'istante; le delazioni anonime seguite da ulteriore attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria.

(11) *Rectius*, “provvedimento”.

conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione” e senza, quindi, poter compiutamente esercitare il proprio diritto di difesa.

Tali principi sono stati poi confermati nella successiva decisione n. 53 del 13 gennaio 2010 del medesimo organo (12), cristallizzando così definitivamente il predetto orientamento, mai più successivamente smentito.

I possibili riflessi della sentenza nell'ordinamento interno

La sentenza in commento potrebbe rimettere in discussione lo *status quo* determinato dall'orientamento espresso dal Consiglio di Stato con le pronunce dianzi citate ed estendere quindi il diritto di accesso da parte dei contribuenti anche qualora tale diritto sia esercitato nella fase antecedente all'emissione dell'atto impositivo.

I principi espressi dalla Corte di Giustizia, che costituiscono fonte del diritto dell'Unione Europea (13), trovano certamente ingresso - senza limite alcuno - anche nell'ordinamento domestico ed in particolar modo nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario. L'art. 1, comma 1, della Legge n. 241/1990, dispone infatti espressamente che “l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”. Si badi bene: l'ambito di applicazione della predetta disposizione non è circoscritto al solo diritto c.d. armonizzato a livello comunitario. I principi di diritto dell'Unione Europea, ai sensi del citato

art. 1 della Legge n. 241/1990, devono informare sempre l'azione amministrativa, e non solo quando la PA emetta atti relativi a materie coperte dal diritto dell'Unione. Del resto, il diritto dell'Unione Europea costituisce una fonte sovraordinata rispetto al diritto interno (14), di immediata applicazione da parte del giudice nazionale sempreché non confliggente con i principi supremi dell'ordinamento costituzionale (15).

Conseguentemente, calando i principi espressi nella sentenza in commento nell'ordinamento interno, l'Amministrazione finanziaria deve dunque sempre garantire il diritto d'accesso ai contribuenti (con le limitazioni indicate in tale pronuncia) anche se tale diritto viene esercitato prima dell'emissione dell'atto impositivo e a prescindere dal fatto che ci si trovi dinanzi a tributi armonizzati a livello comunitario o meno.

Come anticipato, tale diritto può essere limitato nei soli casi in cui vi siano “obiettivi di interesse generale” da tutelare. Ma, come evidente dall'esemplificazione fornita dalla stessa Corte, si tratta di obiettivi che devono attenersi non già a ragioni di “segretezza” dell'agire amministrativo, bensì piuttosto alla salvaguardia della sfera privata di soggetti terzi diversi dal soggetto sottoposto a verifica (riservatezza o segreto professionale). L'Amministrazione, nel fornire o meno accesso agli atti del procedimento amministrativo-tributario, deve dunque operare sulla base di un giudizio di bilanciamento volto a precludere il diritto all'accesso a documenti tributari endoprocedimentali anche *ante* emissione dell'atto impositivo nei soli casi in cui vi siano beni da tutelare di grado pari o superiore rispetto al diritto di difesa del contribuente.

(12) Commentata da A. Iannaccone, “Consiglio di Stato, n. 53 del 13 gennaio 2010 - Accertamento tributario e diritto di accesso”, in *il fisco*, n. 7 del 15 febbraio 2010, pag. 968.

(13) E, precisamente, fonte primaria (o originaria) del diritto dell'Unione al pari dei Trattati, in ragione della funzione di interpretazione e applicazione dei Trattati stessi svolta dalla Corte sulla base dell'art. 19 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

(14) Sul punto, si veda la giurisprudenza della Corte di Giustizia dalla sentenza Costa contro Enel (15 luglio 1964, causa C-6/64) in poi, recepita dalla Corte costituzionale italiana sin

dalla sentenza Frontini (sentenza 27 dicembre 1973, n. 183).

(15) C.d. teoria dei “controlimiti”, sviluppata dalla sentenza Frontini, richiamata, in tempi recenti, nella sentenza n. 238/2014 e, da ultimo, nell'ordinanza n. 24 depositata il 26 gennaio 2017 in tema di prescrizione penale in caso di frodi IVA (sentenza CGE 8 settembre 2015, causa C-105/14, Taricco). Per una autorevole disamina di tale teoria nell'ambito dell'ordinamento tributario di veda F. Gallo, “Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari”, in *Rass. trib.*, n. 2/2006, pag. 407.

Tra l'altro, e a ben vedere, la stessa Legge n. 241/1990 prevede già la possibilità di precludere il diritto di accesso in siffatte ipotesi. Basti evidenziare quanto previsto dall'art. 24, comma 1, n. 1), di tale legge secondo cui l'accesso è negato "per i documenti coperti da segreto di Stato ... e nei casi di segreto o di divieto di divulgazione espressamente previsti dalla legge"; oppure quanto previsto dal comma 6 del medesimo art. 24, secondo cui, con appositi Decreti presidenziali, il Governo può individuare ipotesi di preclusione all'accesso "quando i documenti riguardino la vita privata o la riservatezza di persone fisiche, persone giuridiche, gruppi, imprese e associazioni, con particolare riferimento agli interessi epistolare, sanitario, professionale, finanziario, industriale e commerciale di cui siano in concreto titolari", oppure quando deve essere tutelato l'ordine pubblico oppure vi è pregiudizio all'attuazione della politica monetaria e valutaria, ecc.; ed ancora basti osservare che il successivo comma 7 del medesimo art. 24 prevede che "nel caso di documenti contenenti dati sensibili e giudiziari, l'accesso è consentito nei limiti in cui sia strettamente indispensabile e nei termini previsti dall'art. 60 del Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, in caso di dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale". In sintesi, dunque, sulla base dei principi espressi con la sentenza in commento, il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario deve essere consentito ogni qualvolta il contribuente ne faccia motivata richiesta anche prima dell'emissione dell'atto impositivo, essendo tale diritto inibito unicamente nei casi in cui vi siano "obiettivi di interesse generale" da tutelare, peraltro già compiutamente individuati e tutelati dalla stessa Legge n. 241/1990.

SOLUZIONI OPERATIVE

Diritto di accesso prima dell'emissione dell'atto impositivo

L'Amministrazione finanziaria deve sempre garantire il **diritto d'accesso** ai contribuenti, anche se tale diritto viene esercitato **prima** dell'emissione dell'**atto impositivo** e a **prescindere** dal fatto che ci si trovi dinanzi a **tributi armonizzati** a livello comunitario o meno. Tale diritto può essere **limitato** nei soli casi in cui vi siano "obiettivi di **interesse generale**" da tutelare che devono attenersi alla salvaguardia della sfera privata di soggetti terzi diversi dal soggetto sottoposto a verifica.

Considerazioni conclusive

Sulla scorta dell'insegnamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea occorre perciò operare un ribaltamento della prospettiva seguita fino ad oggi. L'accesso agli atti amministrativi, anche in materia tributaria e anche prima dell'emissione dell'atto impositivo, deve costituire la regola, mentre i casi di obiettivo interesse

generale in relazione ai quali l'accesso può essere vietato - specificatamente individuati dal legislatore - deve costituire un'eccezione a tale regola. Solo così, peraltro, ci si può porre in continuità con quanto stabilito dalla stessa Legge n. 241/1990, al comma 2 dell'art. 22, secondo cui "l'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza". E solo in tal modo il contribuente può legittimamente esercitare il proprio diritto di difesa costituzionalmente garantito prima di essere colpito da un atto impositivo lesivo dei propri diritti.

Non si comprende difatti la storica ritrosia dell'Amministrazione finanziaria a fornire i documenti c.d. preparatori sulla base dei quali sono emessi gli atti impositivi, se non ipotizzando che la parte pubblica voglia evitare il più possibile conflitti con i contribuenti in merito alla legittimità dell'*iter* procedimentale seguito. Ma se è davvero questa la ragione, non c'è nulla da temere: se l'Amministrazione ha agito correttamente, il contribuente - sulla base delle verifiche condotte a seguito dell'accesso - non avrà nulla di cui lamentarsi e, se lo farà dinanzi all'Autorità giudiziaria, uscirà certamente sconfitto. Al contrario, un'azione amministrativa che si dovesse rivelare illegittima per gravi vizi procedurali, verrà giustamente fermata

sul nascere, ossia prima che sfoci in un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente.

Un maggiore accesso ai documenti endoprocedimentali non reca dunque alcun "pericolo" ed anzi permette al contribuente, in uno Stato di diritto, di comprendere le ragioni dell'agire amministrativo. Del resto, il rischio di un "controllo generalizzato dell'operato delle Pubbliche amministrazioni" è in radice da escludersi, essendo tale ipotesi espressamente individuata quale causa di inammissibilità al diritto d'accesso (così testualmente l'art. 24, comma 3, della Legge n. 241/1990), dovendo il singolo motivare e provare di volta in volta l'interesse

all'accesso e la posizione giuridica che intende tutelare.

Da ultimo, ma non per ordine di importanza, occorre altresì considerare che un accesso agli atti endoprocedimentali tributari prima dell'emissione dell'atto impositivo permetterebbe ai contribuenti, come detto, di ottenere una tutela immediata e non già differita al momento del provvedimento impositivo (16), quando gli effetti negativi di un atto amministrativo immediatamente esecutivo (quale l'avviso di accertamento *post* D.L. n. 78/2010) potrebbero essersi già prodotti, anche in ragione dei tempi medi per ottenere giustizia, anche cautelare (17).

LA SENTENZA

Corte di Giustizia UE, Sez. III, Sent. 9 novembre 2017, causa C-298/16 - Pres. Bay Larsen - Rel. Safjan (*stralcio*)

Il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile IVA, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'Autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificano la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.

(*Omissis*)

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9. I coniugi Ispas, promotori immobiliari, sono stati sottoposti a una verifica fiscale concernente il periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2011. Tale verifica era intesa a esaminare i loro registri fiscali e la contabilità delle loro attività in materia di operazioni immobiliari nonché le modalità di determinazione, di dichiarazione e di adempimento dei loro obblighi tributari.

10. In esito a tale verifica fiscale, è stato accertato che i coniugi Ispas avevano ottenuto, presso il Consi-

liul Local Florești (Consiglio comunale di Florești, Romania), cinque permessi di costruire e che gli appartamenti realizzati sulla base di tali permessi erano stati venduti a partire dal dicembre 2007.

11. Ritenendo che, con i 73 contratti di vendita da essi conclusi, i coniugi Ispas si fossero dedicati a un'attività economica, giacché le menzionate operazioni presentavano un carattere di stabilità, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha deciso che essi avevano acquisito lo *status* di soggetti passivi IVA e che le operazioni in discussione erano imponibili ai fini della suddetta imposta. Tale attività economica sarebbe iniziata alla data in cui sono state

(16) Sull'impugnabilità differita degli atti istruttori illegittimi si vedano le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 11082/2010 e n. 8587/2016.

(17) Tale forma di tutela "anticipata" premetterebbe dunque di armonizzare l'ordinamento nazionale ai principi del giusto processo contenuti nell'art. 6 della Convenzione Europea sui Diritti dell'Uomo così come interpretato dalla Corte di Strasburgo sin dalla sentenza Ravon (Corte EDU, Sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, in *Riv. giur. trib.*, 2008, pag. 743 ed ivi nota di A. Marcheselli, "Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo". Per una più completa disamina della tu-

tela immediata contro gli atti istruttori illegittimi sulla scorta dei principi della Corte EDU si veda L. Lovecchio, "Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità", in *il fisco*, n. 38/2017, pag. 1-3607). Con tale sentenza, infatti, la Corte EDU ha dichiarato il contrasto tra l'art. 6 ed una disposizione interna che abilita l'Amministrazione fiscale ad eseguire atti di ispezione domiciliare proprio in ragione del fatto che l'autorizzazione ad eseguire l'accesso domiciliare non era immediatamente sottoponibile ad un controllo giurisdizionale effettivo bensì solo a un successivo controllo differito al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo.

sostenute le prime spese per costruire gli immobili interessati e non alla data della loro vendita.

12. La direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha, pertanto, emesso, il 25 aprile 2012, due avvisi di accertamento fiscale, imponendo a ciascun coniuge il pagamento di un importo supplementare di IVA pari a 513 489 lei rumeni (RON) (EUR 114 000 circa) e un importo pari a 451 546 RON (EUR 100 000 circa) a titolo di interessi di mora, nonché un importo pari a 7 860 RON (EUR 1 700 circa) a titolo di penalità di mora.

13. I coniugi Ispas hanno contestato tali avvisi di accertamento fiscale dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'Appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio. Con i loro ricorsi, riuniti dal giudice menzionato, essi eccepiscono la nullità dei suddetti avvisi di accertamento fiscale per il motivo che i loro diritti della difesa non sarebbero stati rispettati.

14. I coniugi Ispas ritengono che, anziché limitarsi a invitarli a una discussione finale, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj avrebbe dovuto concedere loro d'ufficio l'accesso a tutte le informazioni rilevanti sulla base delle quali essa ha adottato il verbale di verifica fiscale e ha emesso i due avvisi di accertamento fiscale, affinché essi potessero successivamente contestarli.

15. I ricorrenti hanno quindi chiesto al giudice del rinvio di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale a tale riguardo.

16. Nelle sue osservazioni relative alla domanda di cui trattasi, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha invitato i coniugi Ispas a indicare i documenti che, secondo gli stessi, avrebbero dovuto essere loro trasmessi.

17. Nondimeno, i coniugi Ispas affermano di non richiedere, in tale fase del procedimento principale, la trasmissione di informazioni raccolte nel corso della procedura di verifica fiscale.

18. Essi si chiedono tuttavia quali siano le conseguenze derivanti dal fatto che, da un lato, talune informazioni e taluni elementi di prova sono stati raccolti al di fuori dell'ambito della verifica fiscale e, dall'altro, l'accesso alle informazioni in parola non è stato autorizzato nell'ambito del procedimento amministrativo preliminare. I medesimi intendono sapere se si possa porre rimedio a tale mancata autorizzazione accordando l'accesso ai documenti di cui trattasi nell'ambito del procedimento giudiziario.

19. Alla luce di quanto precede, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'Appello di Cluj) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

“Se sia conforme al principio del rispetto dei diritti della difesa una prassi amministrativa consistente nell'adottare una decisione che comporta obblighi a carico di un soggetto privato senza permettere a quest'ultimo di accedere all'insieme delle informazioni e dei documenti che l'autorità pubblica ha preso in considerazione al momento di adottare tale decisione, informazioni e documenti contenuti nel fascicolo amministrativo, non pubblico, predisposto da tale autorità”.

Sulla ricevibilità

20. Il Governo rumeno e la Commissione europea eccepiscono l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale per il motivo che la decisione di rinvio non illustra in maniera sufficiente il contesto fattuale del procedimento principale per consentire alla Corte di fornire una risposta utile. Inoltre, secondo il Governo rumeno, il giudice del rinvio non avrebbe dimostrato che la questione pregiudiziale sia utile e rilevante per la soluzione della controversia principale.

21. A tale proposito, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 16 luglio 2015, Sommer Antriebs - und Funktechnik, C-369/14, EU: C: 2015: 491, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

22. L'esigenza di giungere a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone infatti, come sottolinea l'art. 94 del regolamento di procedura della Corte, che quest'ultimo definisca l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (sentenze dell'11 marzo 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU: C: 2010: 133, punto 32, e del 5 dicembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salz-

burger Landeskliniken, C-514/12, EU: C: 2013: 799, punto 17).

23. Nel caso di specie, come l'Avvocato Generale ha rilevato ai paragrafi 23 e 24 delle sue conclusioni, la decisione di rinvio contiene gli elementi fattuali fondamentali che hanno, di fatto, consentito alle parti interessate di presentare le loro osservazioni alla Corte. Inoltre, sebbene la decisione di rinvio non identifichi una disposizione specifica della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), gli obblighi generali derivanti da tale Direttiva sono facilmente identificabili e la Corte è in grado di fornire una risposta utile al giudice del rinvio.

24. Ciò posto, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

25. Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che impone che, nell'ambito di procedimenti amministrativi nazionali di verifica e di determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto privato abbia accesso a tutte le informazioni e a tutti i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica al momento dell'adozione della sua decisione.

26. Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. Tale obbligo incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa dell'Unione applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU: C: 2015: 832, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).

27. Detto principio generale si applica in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali uno Stato membro, per conformarsi all'obbligo,

derivante dall'applicazione del diritto dell'Unione, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro la frode (v., in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU: C: 2013: 105, punto 25), sottopone taluni contribuenti a una procedura di verifica fiscale.

28. Se la situazione di cui al procedimento principale va dunque esaminata alla luce del principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, occorre tuttavia tener conto, allo stesso tempo, dell'autonomia di cui dispongono gli Stati membri quanto all'organizzazione dei loro procedimenti amministrativi.

29. In mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, infatti, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia processuale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, tuttavia, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenza dell'8 marzo 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU: C: 2017: 177, punto 36).

30. Per quanto riguarda il principio di equivalenza, è pacifico che le regole di procedura rumene applicabili alle verifiche degli obblighi in materia di IVA non sono specifiche per tale settore, sicché una violazione di detto principio può essere esclusa.

31. Quanto al principio di effettività, occorre rilevare che la necessità, ricordata al punto 26 della presente sentenza, di poter manifestare utilmente il proprio punto di vista sugli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione presuppone che i destinatari di quest'ultima siano messi in condizione di conoscere detti elementi.

32. A tal fine, come l'Avvocato Generale ha rilevato ai paragrafi 121 e 122 delle sue conclusioni, le autorità tributarie nazionali non sono soggette a un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono né di trasmettere d'ufficio i documenti e le informazioni alla base della decisione prevista.

33. In una procedura di verifica fiscale, volta ad accertare se i soggetti passivi abbiano adempiuto i loro obblighi in materia, è infatti legittimo attendersi dagli stessi che chiedano l'accesso a tali documenti e

informazioni, al fine, eventualmente, di fornire spiegazioni o di far valere i loro motivi rispetto al punto di vista dell'Amministrazione tributaria.

34. L'effettivo rispetto dei diritti della difesa richiede tuttavia l'esistenza di una possibilità reale di accesso ai suddetti documenti e alle suddette informazioni, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso.

35. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, infatti, il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa non si configura come una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti (sentenze del 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU: C: 2013: 588, punto 84, nonché del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU: C: 2014: 2041, punto 42).

36. A detto riguardo, in una procedura di verifica fiscale e di determinazione della base imponibile dell'IVA, restrizioni di tal genere, prescritte dalla normativa nazionale, possono in particolare essere volte a tutelare i requisiti di riservatezza o di segreto professionale, ai quali l'accesso a determinate informazioni e a determinati documenti può nuocere.

37. Per stabilire se siffatti requisiti derivanti dal principio di effettività siano rispettati nella fattispecie, occorre valutare non soltanto il dettato delle regole di procedura nazionali pertinenti, ma anche la loro concreta applicazione. Una simile valutazione spetta al giudice del rinvio.

38. Per quanto riguarda, infine, i dubbi che i ricorrenti di cui al procedimento principale hanno manifestato riguardo alla portata del controllo di legittimità di una decisione amministrativa in materia di IVA, detto giudice è il solo competente a svolgere le

verifiche necessarie e a presentare, se del caso, alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sui requisiti del diritto dell'Unione inerenti a tale controllo.

39. Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.

Sulle spese

40. Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

Il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.